

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 23 listopada 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 53 – Usługi polegające na zapewnieniu dostępu do imprez rozrywkowych – Miejsce świadczenia usług – Rozpowszechnianie interaktywnych strumieniowych sesji wideo – Udostępnianie pomieszczenia i sprzętu niezbędnego do nagrywania spektakli oraz udzielenie wsparcia w celu zapewnienia spektakli wysokiej jakości

W sprawie C-532/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) postanowieniem z dnia 3 czerwca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 sierpnia 2022 r., w postępowaniu:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

przeciwko

SC Westside Unicat SRL,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie M.E. Regan (sprawozdawca), prezes piątej izby, pełniący obowiązki prezesa izby, I. Jarukaitis i D. Gratsias, sędziowie,

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu SC Westside Unicat SRL – L.M. Roman, avocat,
- w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane i O. C. Ichim, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i T. Isacu de Groot, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 53 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektyw? 2006/112”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy SC Westside Unicat SRL (zwanym dalej „Westside Unicat”) a Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca (regionaln? dyrekcj? generaln? ds. finansów publicznych w Klu?u-Napoce, Rumunia) i Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cluj (okr?gowym organem administracyjnym ds. finansów publicznych w Klu?u, Rumunia) (zwanymi dalej ??cznie „organem podatkowym”) w przedmiocie decyzji tego organu uznaj?cej us?ugi ?wiadczone przez t? spó?k? za podlegaj?ce podatkowi od warto?ci dodanej (VAT) w Rumunii.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3 Dyrektywa 2006/112 zawiera w tytule V – „Miejsce transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu” – rozdzia? 3, zatytu?owany „Miejsce ?wiadczenia us?ug”. Ten?e rozdzia? 3 obejmuje sekcj? 2, zatytu?owan? „Przepisy ogólne”, która zawiera art. 44 i 45.

4 Artyku? 44 tej dyrektywy stanowi:

„Miejscem ?wiadczenia us?ug na rzecz podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzib? swojej dzia?alno?ci gospodarczej. Je?eli jednak us?ugi te s? ?wiadczone na rzecz sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej podatnika znajduj?cego si? w miejscu innym ni? jego siedziba dzia?alno?ci gospodarczej, miejscem ?wiadczenia tych us?ug jest sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce, w którym podatnik b?d?cy us?ugobiorc? ma sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu”.

5 Zgodnie z art. 45 rzeczoney dyrektywy:

„Miejscem ?wiadczenia us?ug na rzecz osoby nieb?d?cej podatnikiem jest miejsce, w którym us?ugodawca ma siedzib? swojej dzia?alno?ci gospodarczej. Je?eli jednak us?ugi te s? ?wiadczone ze sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej us?ugodawcy znajduj?cego si? w miejscu innym ni? jego siedziba dzia?alno?ci gospodarczej, miejscem ?wiadczenia tych us?ug jest sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce, w którym us?ugodawca ma sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu”.

6 Rozdzia? 3 tytu?u V tej dyrektywy zawiera równie? sekcj? 3, zatytu?owan? „Przepisy szczególne”, obejmuj?c? art. 46–59a dyrektywy 2006/112.

7 Artyku? 53 tej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Miejscem ?wiadczenia us?ug wst?pu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe,

edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają”.

8 Artykuł 54 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. Miejscem świadczenia usług oraz świadczenia usług pomocniczych związanych z działalnością kulturalną, artystyczną, sportową, naukową, edukacyjną, rozrywkową lub podobną, taką jak targi i wystawy, w tym świadczenia usług przez organizatorów takiej działalności, świadczonych na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana.

2. Miejscem świadczenia następujących usług świadczonych na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługi są faktycznie świadczone:

a) czynności pomocnicze do usług transportowych, takie jak załadunek, rozładunek, przeładunek i podobne czynności;

b) wycena rzeczowego majątku ruchomego lub prace na tym majątku”.

Dyrektywa 2008/8

9 Motyw 6 dyrektywy 2008/8 ma następujące brzmienie:

„W niektórych okolicznościach ogólne zasady dotyczące miejsca świadczenia usług zarówno na rzecz podatników, jak i osób niebędących podatnikami nie mają zastosowania i powinny mieć wtedy zastosowanie określone wyłączenia. Wyłączenia te powinny być w znacznej mierze oparte na istniejących kryteriach i odzwierciedlać zasady opodatkowania w miejscu konsumpcji, nie nakładając jednocześnie nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego na niektóre podmioty gospodarcze”.

10 Artykuł 3 tej dyrektywy wprowadzi w szczególności od dnia 1 stycznia 2011 r. art. 53 i 54 dyrektywy 2006/112 w brzmieniu zawartym w pkt 7 i 8 niniejszego wyroku.

Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011

11 Artykuł 32 ust. 1 i 2 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2011, L 77, s. 1) stanowi:

„1. Usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, o których mowa w art. 53 dyrektywy 2006/112/WE, obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłat, w tym opłat w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej.

2. Ustęp 1 ma zastosowanie w szczególności do:

a) prawa wstępu na spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne;

[...]”.

12 Zgodnie z art. 33 tego rozporządzenia wykonawczego:

„Usługi pomocnicze, o których mowa w art. 53 dyrektywy 2006/112/WE, obejmują usługi, które

s? bezpo?rednio powi?zane ze wst?pem na wydarzenia kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, ?wiadczone oddzielnie na rzecz osoby uczestnicz?cej w wydarzeniu za op?at?.

Takie us?ugi pomocnicze obejmuj? w szczeg?lno?ci korzystanie z szatni lub urz?dze? sanitarnych, ale nie obejmuj? us?ug po?rednictwa zwi?zanych ze sprzeda?? biletów”.

13 Artyku? 33a rzeczonoego rozporz?dzenia wykonawczego, który zosta? dodany rozporz?dzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 pa?dziernika 2013 r. (Dz.U. 2013, L 284, s. 1), przewiduje:

„Dostawa biletów wst?pu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne przez po?rednika dzia?aj?cego we w?asnym imieniu, ale na rzecz organizatora lub przez podatnika innego ni? organizator, dzia?aj?cego we w?asnym imieniu, jest obj?ta przepisami art. 53 i art. 54 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE”.

Rozporz?dzenie wykonawcze nr 1042/2013

14 Motyw 15 rozporz?dzenia wykonawczego nr 1042/2013 stanowi:

„Zgodnie z dyrektyw? 2006/112/WE wst?p na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne musi by? zawsze opodatkowywany w miejscu, gdzie dana impreza faktycznie si? odbywa. Nale?y doprecyzowa?, ?e zasada ta ma równie? zastosowanie w przypadkach, gdy bilety na takie imprezy nie s? sprzedawane bezpo?rednio przez organizatora, lecz s? rozprowadzane przez po?redników”.

Dyrektywa (UE) 2022/542

15 Zgodnie z motywem 18 dyrektywy Rady (UE) 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. sprawie zmiany dyrektyw 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2022, L 107, s. 1):

„Aby zapewni? opodatkowanie w pa?stwie cz?onkowskim konsumpcji, konieczne jest, by wszystkie us?ugi, które mog? by? ?wiadczone na rzecz us?ugobiorcy drog? elektroniczn?, podlega?y opodatkowaniu w miejscu, w którym us?ugobiorca ma siedzib?, sta?e miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu. W zwi?zku z tym konieczna jest zmiana zasad reguluj?cych miejsce ?wiadczenia us?ug zwi?zanych z tak? dzia?alno?ci?”.

16 Artyku? 1 dyrektywy 2022/542 wprowadzi? zmian? w art. 53 dyrektywy 2006/112 w celu dodania w nim nast?puj?cego akapitu:

„Niniejszy artyku? nie ma zastosowania do wst?pu na imprezy, o których mowa w akapicie pierwszym, je?eli obecno?? jest wirtualna”.

Prawo rumu?skie

Kodeks podatkowy

17 Artyku? 278 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 ustanawiaj?cej kodeks podatkowy) z dnia 8 wrze?nia 2015 r. (*Monitorul Oficial al României* z dnia 10 wrze?nia 2015 r.) (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), zatytu?owany „Miejsce ?wiadczenia us?ug”, stanowi w szczeg?lno?ci:

„2. Miejscem ?wiadczenia us?ug na rzecz podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze jest

miejsce, w którym usługobiorca ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. [...]

[...]

6. W drodze odstąpienia od ust. 2 za miejsce świadczenie następujących usług uznaje się:

[...]

b) w odniesieniu do świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika – miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają”.

Przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego

18 Punkt 22 ust. 4, 5, 7 i 8 Hotărârea Guvernului nr. 1 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (dekretu nr 1 z dnia 6 stycznia 2016 r. w sprawie przyjęcia przepisów wykonawczych do ustawy nr 227/2015 kodeks podatkowy) (Monitorul Oficial al României, część I, nr 22 z dnia 13 stycznia 2016 r.) przewiduje:

„4) Usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, o których mowa w art. 278 ust. 6 lit. b) kodeksu podatkowego, obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłatę, w tym opłatę w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej.

5) Ustęp 4 obejmuje w szczególności przyznanie:

a) prawa wstępu na spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne; [...]

[...]

7) Usługi pomocnicze, o których mowa w art. 278 ust. 6 lit. b) kodeksu podatkowego, obejmują usługi, które są bezpośrednio powiązane ze wstępem na wydarzenia kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, świadczone oddzielnie na rzecz osoby uczestniczącej w wydarzeniu za opłatę. Takie usługi pomocnicze obejmują w szczególności korzystanie z szatni lub urządzeń sanitarnych, ale nie obejmują usług pośrednictwa związanych ze sprzedażą biletów.

8) Dostawa biletów wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne przez pośrednika działającego we własnym imieniu, ale na rzecz organizatora lub przez podatnika innego niż organizator, działającego we własnym imieniu, jest objęta przepisami art. 278 ust. 5 lit. f) i [art. 278] ust. 6 lit. b) kodeksu podatkowego”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 Westside Unicat jest spółką z siedzibą w Rumunii, która prowadzi studio nagrywania wideo. Jej główną działalnością gospodarczą obejmuje sprzedaż na rzecz StreamRay USA Inc. (zwanego dalej „StreamRay”) treści cyfrowych o charakterze erotycznym, które przyjmują w szczególności formę sesji komunikacji wizualnej on-line oraz bezpośrednio (zwanych dalej „wideoczatem”) z modelami.

20 StreamRay jest osobą prawną zarejestrowaną w Stanach Zjednoczonych, która

rozpowszechnia na żywo na swej stronie internetowej wideo z tych sesji oraz udostępnia swym klientom, osobom fizycznym, interfejs konieczny do interakcji z modelami.

21 Modele korzystający z usług Westside Unicat zawierają z tą spółką umowy, które w postanowieniu odsyłającym określono jako „Umowa stowarzyszeniowa”. Podpisują oni również oświadczenie potwierdzające StreamRay, że wyznaczają studio, to znaczy Westside Unicat, do „pobierania i zapłaty wszystkich kwot” należnych im z tytułu realizowanych spektakli w ramach wideocztu oraz zgadzają się wyrazić na to, żeby kwoty te zostały im wypłacone przez studio.

22 StreamRay, który świadczy usługi we własnym imieniu, ustanawia warunki handlowe, na jakich klienci mogą oglądać odnośne spektakle i prowadzi interakcje z modelami. Spółka ta ustala i pobiera w szczególności opłatę płaconą przez klientów z tego tytułu. Czemu pobranej w ten sposób opłaty jest wypłaćca Westside Unicat, który z kolei wypłaćca jej czemuś modelom.

23 W wyniku kontroli podatkowej dotyczącej ustalenia VAT podlegającego zapłacie za okres od dnia 1 września 2019 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. organ podatkowy wydał w dniu 13 listopada 2020 r. decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, zgodnie z którą Westside Unicat został zobowiązany do zapłaty dodatkowej kwoty z tytułu VAT w wysokości 640 433 lei rumuńskich.

24 Podstawą tej decyzji była okoliczność, że wbrew temu, co twierdził Westside Unicat, w chwili wystawiania faktur adresowanych do SteamRay za miejsce świadczenia jego usług należało uznać Rumunię zgodnie z art. 278 ust. 6 lit. b) kodeksu podatkowego. Westside Unicat jest bowiem organizatorem odnośnych spektakli interaktywnych, jak wynika to z umów zawartych ze SteamRay. Tymczasem spektakle te stanowiły imprezy rozrywkowe w rozumieniu art. 53 dyrektywy 2006/112, co oznacza, iż należało zastosować rozstrzygnięcie przyjęte w wyroku z dnia 8 maja 2019 r., Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), zgodnie z którym miejscem świadczenia usług polegających na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej.

25 Po oddaleniu jego zażalenia administracyjnego wniesionego na tę decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego Westside Unicat wniósł skargę do Tribunalul Maramureş (sądu okręgowego w Marmaroszu, Rumunia), który czemuściowo uwzględnił tę skargę w wyroku z dnia 19 października 2021 r. Sąd ten uznał bowiem, że StreamRay był organizatorem odnośnych imprez rozrywkowych, gdy umożliwia swym klientom dostęp do interaktywnych sesji wideo o charakterze erotycznym.

26 Organ podatkowy wniósł odwołanie od tego wyroku do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu, Rumunia), który jest sądem odsyłającym. Na poparcie tego odwołania podniósł on w istocie, że zarówno organizatora imprezy rozrywkowej, jak i wszystkie podmioty, które przyczyniają się do zapewnienia dostępu odbiorcom do tej imprezy, działające w imieniu własnym, uznaje się za przyznających taki dostęp. Otóż w sprawie wniesionej do tego sądu Westside Unicat – jako organizator odnośnych interaktywnych sesji wideo o charakterze erotycznym – powinien, podobnie jak skarżący w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 8 maja 2019 r., Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), zostać uznany za udzielającego dostępu do tychże sesji.

27 W tym kontekście sąd odsyłający wyraża wątpliwość co do tego, czy usługi świadczone przez Westside Unicat objęte są zakresem pojęcia usług wstępu na imprezy rozrywkowe w rozumieniu art. 53 dyrektywy 2006/112, a także, stosownie do okoliczności, co do sposobu stosowania tego przepisu.

28 W tych okolicznościach Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu) postanowił zawiesić

postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 53 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie również do takich usług jak te będące przedmiotem sporu, a mianowicie usług świadczonych przez studio [wideoczatu] na rzecz zarządcy strony internetowej, polegających na interaktywnych sesjach o charakterze erotycznym, nagrywanych i transmitowanych na żywo za pośrednictwem Internetu (transmisja na żywo treści cyfrowych)?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie – czy dla celów interpretacji wyrażenia zawartego w art. 53 [dyrektywy 2006/112], a mianowicie »miejsca, w którym te imprezy faktycznie się odbywają«, znaczenie ma miejsce, w którym modele występują przed kamerą internetową, miejsce siedziby organizatora sesji, miejsce, w którym klienci oglądają obrazy filmowe, lub czy bierze się pod uwagę inne miejsce niż te wskazane powyżej?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

29 Jak wynika jasno z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, świadczenie usług będących przedmiotem postępowania głównego polega na tworzeniu treści cyfrowych w formie interaktywnych sesji wideo o charakterze erotycznym nagrywanych przez studio nagrań w celu udostępnienia ich operatorowi platformy rozpowszechniania w Internecie do celów transmitowania ich przez tego operatora na tej platformie.

30 W rezultacie w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi sądowi odsyłającemu pytanie pierwsze trzeba rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono kwestii, czy art. 53 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż znajduje on zastosowanie do usług świadczonych przez studio nagrań wideoczatu na rzecz operatora platformy rozpowszechniania w Internecie i polegających na tworzeniu treści cyfrowych w formie interaktywnych sesji wideo o charakterze erotycznym nagrywanych przez to studio nagrań w celu udostępnienia ich temu operatorowi na potrzeby ich transmisji przez niego na rzeczonej platformie.

31 W tym zakresie należy przypomnieć, że po pierwsze, art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112 zawierają ogólne zasady regulujące określenie miejsca opodatkowania świadczenia usług, podczas gdy art. 46–59a tej dyrektywy przewidują szereg zasad szczególnych (wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Sąd konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 20).

32 Jak wynika zatem z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, nie istnieje pierwszestwo art. 44 i 45 dyrektywy VAT przed jej art. 46–59a. W każdej sytuacji należy zadać sobie pytanie, czy owa sytuacja odpowiada jednemu z wypadków wymienionych w art. 46–59a tej dyrektywy. Dopiero jeżeli tak nie jest, dana sytuacja wchodzi w zakres jej art. 44 i 45 (wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Sąd konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 21).

33 Wynika stąd, że art. 53 dyrektywy VAT nie należy uznawać za wyjątek od reguły ogólnej i interpretować go w sposób wąski (wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Sąd konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 22).

34 Po drugie, co się dotyczy interaktywnych sesji wideo o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet, Trybunał wprowadził orzeczenie w wyroku z dnia 8 maja 2019 r., Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388, pkt 36–42), że takie sesje stanowią działalność rozrywkową, zważywszy, że mają one na celu dostarczenie ich odbiorcom rozrywki i że pojęcie działalności rozrywkowej nie ogranicza się do usług świadczonych w fizycznej obecności odbiorców tej działalności.

35 Jednakże, o ile w tym wyroku Trybunał wywnioskował na tej podstawie, że takie świadczenie usług jest objęte zakresem zasad szczególnych przewidzianych wówczas w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. (Dz.U. 2002, L 128, s. 41), oraz w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 w brzmieniu obowiązującym w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy zakończonej tym wyrokiem, o tyle należy stwierdzić, że kwestia podniesiona w niniejszej sprawie nie dotyczy wykądni tej zasady szczególnej, ale innej zasady szczególnej, która ponieważ została wprowadzona dyrektywą 2008/8, nie obowiązująca jeszcze i nie została transponowana do prawa państw członkowskich w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy zakończonej rzeczonym wyrokiem.

36 Tymczasem, podczas gdy zasada szczególna wyrażona w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy 77/388 i w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy zakończonej wyrokiem z dnia 8 maja 2019 r., Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), odnosi się w sposób ogólny do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, a także stosownie do okoliczności do usług pomocniczych związanych z tą działalnością, szczególna zasada zawarta w art. 53 dyrektywy 2006/112 dotyczy świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika.

37 W rezultacie wniosku, do którego doszedł Trybunał w wyroku z dnia 8 maja 2019 r., Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), w przedmiocie zakresu szczególnej zasady wyrażonej wówczas w art. 9 ust. 2 lit. a) tiret pierwsze szóstej dyrektywy 77/388 oraz w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, nie można wykorzystać w odniesieniu do szczególnej zasady wyrażonej w art. 53 dyrektywy 2006/112, która znajduje zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym.

38 Co się dotyczy natomiast zakresu tej drugiej zasady, należy zauważyć, że zgodnie ze swym zwyczajowym znaczeniem termin „impreza” oznacza publiczną prezentację. W rezultacie można z tego wywnioskować, w braku szczególnej definicji zawartej w dyrektywie 2006/112, że wyrażenie „usługa wstępu na imprezę”, użyte w art. 53 tej dyrektywy, należy rozumieć jako oznaczające usługi mające miejsce po etapie organizacji tego, co jest przedmiotem tej prezentacji, i mające na celu zapewnienie publiczności dostępu do niej.

39 Wniosek ten znajduje potwierdzenie przede wszystkim w art. 33 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, który stanowi, że usługi pomocnicze względem usług, o których mowa w art. 53 dyrektywy 2006/112, obejmują usługi, które są bezpośrednio powiązane ze wstępem na wydarzenia kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, świadczone oddzielnie na rzecz osoby uczestniczącej w wydarzeniu za opłatą. Zważywszy bowiem, że usługi pomocnicze to usługi świadczone oddzielnie na rzecz osoby uczestniczącej w wydarzeniu, należy uznać, że usługa główna to usługa świadczona tej samej

osobie w celu przyznania jej prawa dostępu do rzeczoności wydarzenia.

40 Ponadto art. 32 tego rozporządzenia wykonawczego stanowi, że usługi wstępu na imprezy rozrywkowe, o których mowa w art. 53 dyrektywy 2006/112, obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłat, co oznacza, że takie usługi to wyjącznie usługi związane ze sprzedażą na rzecz klientów prawa wstępu na odnośną imprezę.

41 Wreszcie, z art. 33a rzeczoności rozporządzenia wykonawczego w świetle motywu 15 rozporządzenia wykonawczego nr 1042/2013 wynika, że art. 53 dyrektywy 2006/112 ma zastosowanie, gdy bilety wstępu na imprezy nie są sprzedawane bezpośrednio przez organizatora, lecz są rozprowadzane przez pośredników działających we własnym imieniu, co oznacza ponownie, że usługi o których mowa w art. 53 dyrektywy 2006/112, są związane ze sprzedażą na rzecz klientów prawa wstępu na odnośną imprezę.

42 Wynika stąd, że szczególną zasadę przewidzianą w art. 53 dyrektywy 2006/112 należy rozumieć jako znajdującą zastosowanie nie do usług świadczonych w celu wykonywania działalności prowadzącej do realizacji imprezy, lecz wyjącznie do usług polegających na sprzedaży na rzecz klientów prawa wstępu na taką imprezę.

43 Należy zatem stwierdzić, że usługi świadczone przez studio nagrań wideocztu na rzecz operatora platformy rozpowszechniania w Internecie i polegające na tworzeniu treści cyfrowych w formie interaktywnych sesji wideo o charakterze erotycznym nagrywanych przez takie studio w celu udostępnienia ich temu operatorowi na potrzeby ich transmisji na rzeczoności platformie nie są objęte zakresem art. 53 dyrektywy 2006/112. Takie usługi nie stanowi bowiem ani usług mających na celu przyznanie klientom prawa dostępu do tych treści, ani usług pomocniczych względem tych ostatnich usług, lecz stanowi usługi konieczne do rozpowszechniania rzeczoności treści przez tego operatora na rzecz jego własnych klientów.

44 Wprowadzie studio nagrań wideocztu posiada sprzęt wykorzystywany do nagrywania i rejestracji spektaklu o charakterze erotycznym, które jest następnie rozpowszechniane, ale okoliczności ta nie wystarcza do uznania, że to studio przyznaje dostęp do wynikających z tego interaktywnych sesji wideo w zakresie, w jakim ani posiadanie rzeczoności sprzętu, ani nawet jego obsługa jako takie nie oznaczają, że te sesje są prezentowane publicznie.

45 Uwaga ta potwierdza ponadto podejście przyjęte przez komitet ds. VAT, będący komitetem doradczym ustanowionym w art. 398 dyrektywy 2006/112. Z wytycznych tego komitetu opracowanych na spotkaniu w dniu 19 kwietnia 2021 r. [Document B – axud.c.1(2021)6378389 – 1016] wynika, że prawie jednomyślnie komitet ten ustalił, iż w przypadku, gdy usługi polegające na interaktywnych sesjach z transmisją na żywo przez Internet (na przykład wideo czat) są świadczone przez podatnika będącego właścicielem treści cyfrowych na rzecz ostatecznego klienta, to znaczy widza, podczas gdy treści te byłyby dostarczone temu podatnikowi przez innego podatnika, dostarczanie treści cyfrowych przez tego ostatniego nie polega na zapewnieniu wstępu na imprezę rozrywkową w rozumieniu art. 53 dyrektywy 2006/112.

46 W świetle powyższych uwag na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 53 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż nie znajduje on zastosowania do usług świadczonych przez studio nagrań wideocztu na rzecz operatora platformy rozpowszechniania w Internecie i polegających na tworzeniu treści cyfrowych w formie interaktywnych sesji wideo o charakterze erotycznym nagrywanych przez to studio nagrań w celu udostępnienia ich temu operatorowi na potrzeby ich transmisji dokonywanej przez niego na rzeczoności platformie.

W przedmiocie pytania drugiego

47 Na wstępie należy zauważyć, że pytanie drugie zostało przedłożone wyjątkowo w razie, gdyby z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze wynikało, że art. 53 dyrektywy ma zastosowanie do usług takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego.

48 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie jest konieczne udzielanie odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 53 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

nie znajduje on zastosowania do usług świadczonych przez studio nagrań wideocztu na rzecz operatora platformy rozpowszechniania w Internecie i polegających na tworzeniu treści cyfrowych w formie interaktywnych sesji wideo o charakterze erotycznym nagrywanych przez to studio nagrań w celu udostępnienia ich temu operatorowi na potrzeby ich transmisji dokonywanej przez niego na rzeczanej platformie.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.